

Gewerbeverlust bei Ein- und Austritt von Personengesellschaftern

— Anmerkungen zum BFH-Urt. v. 14. 12. 1989 - IV R 117/88 —

von StB Priv.-Doz. Dr. Dirk Meyer-Scharenberg, München

Rechtsquelle: § 10a GewStG.

Literatur: Meyer-Scharenberg/Popp/Woring, Gewerbesteuer-Kommentar, Herne/Berlin 1989.

I. Voraussetzungen für den Verlustabzug nach § 10a GewStG

Nach dem Objektsteuerprinzip dürfte die Abzugsfähigkeit von Gewerbeverlusten eigentlich nur an das Fortbestehen des Gewerbebetriebes geknüpft sein, durch den der Verlust erzielt wurde (**Grundsatz der Unternehmensgleichheit**). Die Abzugsberechtigung sollte nicht davon abhängen, durch welche Person oder Personengruppe das Unternehmen betrieben wird. In Durchbrechung dieses Prinzips bestimmt § 10a Satz 3 GewStG, daß ein Unternehmerwechsel i. S. des § 2 Abs. 5 GewStG zur Versagung des gewerbesteuerlichen Verlustabzugs führt. Als **Unternehmerwechsel** ist die entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung eines Einzelunternehmens, nicht aber die Einbringung eines Einzelunternehmens in eine Personengesellschaft oder der Gesellschafterwechsel bei einer Personengesellschaft durch entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung des Mitunternehmeranteils anzusehen. Bei der Einbringung eines Einzelunternehmens in eine Personengesellschaft können demnach gewerbesteuerliche Verlustvorräte sowohl des Einzelunternehmens als auch der aufnehmenden Personengesellschaft vom Gewerbeertrag der erweiterten Mitunternehmerschaft abgezogen werden, wobei allerdings gewisse Restriktionen zu beachten sind (vgl. dazu Meyer-Scharenberg/Popp/Woring, a. a. O., § 10a GewStG Anm. 14).

II. Modifizierte Anwendung beim Gesellschafterwechsel

1. Gleichstellung von Einzel- und Mitunternehmer

Anders als bei der Einbringung kam es beim **bloßen Gesellschafterwechsel** schon immer zu einem anteiligen Wegfall gewerbesteuerlicher Verlustvorräte, obwohl kein Unternehmerwechsel i. S. des § 2 Abs. 5 GewStG vorliegt. Die Rspr. beruhte ursprünglich auf dem Gedanken der Gleichstellung von Einzelunternehmen und Mitunternehmerschaften (**Bilanzbündeltheorie**). Trotz Aufgabe der Bilanzbündeltheorie durch die Rspr. änderte sich an der Rechtslage beim Gesellschafterwechsel nichts. Begründet wurde das Erfordernis der Unternehmeridentität nunmehr mit dem Wortlaut des Gesetzes. So hieß es noch in Abschn. 68 Abs. 5 Satz 4 GewStR 1984: „Das Erfordernis der Unternehmensgleichheit ergibt sich aus dem Begriff ‚Gewerbetreibender‘ (Unternehmer) in § 10a GewStG.“

2. Änderung durch das Steuerbereinigungsgesetz 1986

Durch das Steuerbereinigungsgesetz 1986 wurde der Begriff „**Gewerbetreibender**“ aus dem Gesetz **gestrichen**. Die Änderung erfolgte im Zusammenhang mit dem Verzicht auf die Gewinnermittlung nach § 5 EStG als Verlustabzugsvoraussetzung. Die Streichung des Begriffes beruhte auf einem „**legislatorischen Mißgeschick**“, denn sie erfolgte aus sprachlichen Gründen ohne die Absicht, damit eine Änderung der Rechtslage herbeizuführen.

Nach überwiegender Meinung im Schrifttum hätte die Änderung des Gesetzeswortlautes jedoch zu einer **neuen Rechtslage** führen müssen. In seinem Beschl. v. 22. 9. 1986 über die Aussetzung der Vollziehung hielt das FG Baden-Württem-

berg (EFG 1987 S. 133) es für nicht ernstlich zweifelhaft, „daß der maßgebende Gewerbeertrag um Fehlbeträge der fünf vorangegangenen Erhebungszeiträume gem. § 10a GewStG bei Gesellschaften auch dann in vollem Umfang gekürzt werden darf, wenn alle ihre Gesellschafter bis auf einen in den letzten fünf Jahren gewechselt haben“. Trotz dieses Beschl. hielt die Finanzverwaltung an der alten Rechtslage fest und gewährte nicht einmal die Aussetzung der Vollziehung.

3. Die Entscheidung des BFH

Anders als Finanzgerichte und Schrifttum sah sich der BFH (Urt. v. 14. 12. 1989, BStBl 1990 II S. 436) durch den geänderten Gesetzeswortlaut nicht gezwungen, seine bisherige Rspr. aufzugeben. Aus Gründen der **Rechtssicherheit** und des **Vertrauensschutzes** sei an der langjährigen Rspr. festzuhalten. Ein weiterer Gesichtspunkt für die Beibehaltung der alten Rspr. war, daß sie sich in Einbringungsfällen vorteilhaft auswirkt: „Der Senat verkennt nicht, daß sich auch Argumente für die Auffassung finden lassen, daß ein Gesellschafterwechsel keinen Einfluß auf die Abzugsfähigkeit eines für die Gesellschaft errechneten negativen Gewerbeertrags haben könne. Dies kann aber nicht ohne Auswirkung auf die Abzugsfähigkeit von Gewerbeverlusten bei der Einbringung eines Gewerbebetriebs oder seiner Übernahme durch den letzten verbleibenden Gesellschafter bleiben.“ Es bleibt also dabei: Das Ausscheiden von Gesellschaftern einer Personengesellschaft reduziert den gewerbesteuerlichen Verlustvortrag.

III. Ermittlung des vom Abzug ausgeschlossenen Verlustanteils

Neue Erkenntnisse bringt das Urt. des IV. Senats v. 14. 12. 1989 zur Frage der Verlustverteilung auf die Gesellschafter. Im Urteilsfall wollten die Kl. den **Wegfall** der Verlustausgleichsmöglichkeit durch eine **besondere Aufteilung** verhindern. Sie beantragten nämlich, die Aufteilung nach dem Verhältnis ihrer einheitlich und gesondert festgestellten Ergebnisanteile vorzunehmen. Ein solcher Aufteilungsschlüssel kann dazu führen, daß es zu einer Umverteilung von Verlusten des Ausscheidenden auf die verbleibenden Gesellschafter kommt. Denn durch Geschäftsführergehälter und andere Vorabvergütungen läßt sich die Gewinnverteilung steuern. Im Urteilsfall hatte der ausgeschiedene Gesellschafter durch hohe Sondervergütungen einen Gewinn, während die verbliebenen Gesellschafter Verluste erzielten. Aufgrund dieser Umstände wollten sie auch den gewerbesteuerlichen Verlustvortrag in voller Höhe beanspruchen.

Der BFH lehnte diese Form der Gewerbeverlustverteilung ab. Maßgeblich für die Ermittlung des an sich abzugsfähigen Teils des Gewerbeverlustes ist stets der **allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel**. Nicht entscheidend ist, wie hoch der Anteil des einzelnen Gesellschafters an dem Gesamtergebnis gemäß einheitlicher und gesonderter Gewinnfeststellung ist. Zum gewerbesteuerlichen Abzugsverbot kommt es also auch dann, wenn der Gewerbeverlust allein von den verbleibenden Gesellschaftern zu tragen war.

Dieser Aufteilungsmodus ist auch in **Einbringungsfällen zu beachten**. Denn der Einbringende kann die „eingebrachten“ Gewerbeverluste nur insoweit abziehen, wie der Gewerbeertrag des Abzugsjahres auf ihn entfällt.

IV. Gestaltungsempfehlung

Das Risiko, daß gewerbesteuerliche Verlustvorträge bei einem Gesellschafterwechsel verlorengehen, läßt sich nur durch die Konstruktion einer **doppelstöckigen Personengesellschaft** vermeiden. Die das Unternehmen betreibenden Personen sind dabei nicht unmittelbar, sondern nur mittelbar über die Obergesellschaft beteiligt. Ein Gesellschafterwechsel in der Obergesellschaft berührt den gewerbesteuerlichen Verlustabzug in der Untergesellschaft nicht (BFH v. 13. 11. 1984, BStBl 1985 II S. 334). ◆